

Trasformazione in società semplice con dubbi sulle riserve pregresse

Le riserve di utili delle società di capitali trasformate devono essere tassate in capo ai soci

/ Sara BERNARDI e Gianluca ODETTO

Sabato, 3 giugno 2023



Le agevolazioni fiscali per le operazioni di assegnazione e cessione di beni ai soci di cui all'[art. 1](#) commi 100-105 della L. 197/2022 si applicano, con alcune differenze, anche alle operazioni di trasformazione in società semplice.

Il beneficio fiscale in capo alla società coinvolge, in estrema sintesi, la tassazione delle plusvalenze realizzate sui beni agevolati e la tassazione delle **riserve in sospensione d'imposta**.

Per quanto riguarda il secondo aspetto, l'[art. 1](#) comma 101 della L. 197/2022 prevede che le riserve in sospensione di imposta annullate per effetto della trasformazione siano assoggettate a imposta sostitutiva del **13%** che grava, anche per le società di persone, sulla società.

A essere assoggettate a tale imposizione sono tutte le riserve in sospensione d'imposta, sia quelle tassabili in ogni caso che quelle tassate solo in caso di distribuzione: si tratta, nella maggior parte dei casi, delle riserve di rivalutazione monetaria.

Non sono, invece, in sospensione di imposta, e non sono quindi assoggettate a imposizione del 13%, le riserve costituite a fronte di una rivalutazione **solo civilistica** (prevista, da ultimo, dall'**art. 110** del DL 104/2020) ovvero quelle **già affrancate** tramite pagamento (opzionale) di un'imposta sostitutiva (negli ultimi anni pari al 10%). L'imposizione del 13% non è prevista, inoltre, per le società di persone in contabilità semplificata alle quali, come da prassi consolidata, non si applicano le norme riguardanti la tassazione del saldo attivo di rivalutazione.

La trasformazione agevolata in società semplice determina la tassazione delle riserve **non ricostituite in bilancio**.

Su questo profilo è opportuno fare un distinguo tra le tipologie di riserve annullate. Per le riserve in sospensione di imposta, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'assolvimento dell'imposta sostitutiva sulle stesse comporta l'irrilevanza fiscale del successivo utilizzo. Più in particolare, nella circolare n. **37/2016** (§ 3.1) è stato chiarito, con riferimento all'assegnazione dei beni ai soci, che ciò è da intendersi nel senso per cui il pagamento dell'imposta del 13% è definitivo e liberatorio sia per la società che per i soci. Quanto chiarito dovrebbe valere anche in caso di trasformazione.

Diversamente, le riserve di utili delle società di capitali trasformate devono essere assoggettate a **tassazione in capo ai soci**. Nessun obbligo è, invece, previsto per i soci di società di persone, in quanto in tal caso gli utili sono già stati tassati per trasparenza. Il fatto che non vi siano agevolazioni deriva, in sostanza, dalla considerazione per cui le riserve pregresse non sono formate da plusvalenze che emergono con la trasformazione, ma sono formate in massima parte da proventi gestionali pregressi (ad esempio, affitti attivi, o plusvalenze derivanti da precedenti cessioni).

La tassazione in capo ai soci di società di capitali avviene nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione ai sensi dell'**art. 170** comma 4 lett. b) del TUIR, che corrisponde alla frazione del 2023 "**post trasformazione**" della società: trattasi, per le trasformazioni effettuate nel 2023, del 2023 "solare" per il socio persona fisica.

L'**art. 170** comma 5 del TUIR prevede, poi, che il regime fiscale sia quello proprio degli utili da partecipazione in società di capitali.

Sulla **modalità di tassazione** di dette somme non vi sono indicazioni sistematiche.

In linea generale, se i soci sono persone fisiche esse dovrebbero essere assoggettate a ritenuta a titolo d'imposta del 26% con riferimento sia a partecipazioni qualificate che non qualificate.

L'Agenzia delle Entrate aveva, tuttavia, precisato nella videoconferenza del 18 maggio 2006 che le società di persone, non rivestendo la qualifica di sostituto d'imposta per i dividendi, non possono operare tale ritenuta: il socio sarebbe tenuto, pertanto, a dichiarare il provento secondo le soglie previste dalla legge (allora 40%, oggi 40%, 49,72% o 58,14%).

La risposta fornita risulta, peraltro, coerente con la struttura dei modelli dichiarativi, i quali prevedono che la società, una volta trasformata in società di persone, indichi le riserve "**ante trasformazione**" che si intendono tassate in capo ai soci (qualificati e non) nel rigo RN10 del modello REDDITI SP. Tali utili sono imputati per trasparenza in capo ai soci e dagli stessi riportati nel quadro RH della propria dichiarazione.

In assenza di un orientamento ufficiale (di conferma o superamento di tale impostazione), la scelta tra indicazione dei proventi in dichiarazione o assoggettamento degli stessi a ritenuta resta quindi incerta.
